**Tribunal administratif**
**du Grand-Duché de Luxembourg**
**1re chambre**

N° 32042 du rôle
Inscrit le 13 février 2013

**Audience publique du 5 mars 2014**

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ..., …,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

## JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32042 du rôle et déposée le 13 février 2013 au greffe du tribunal administratif par la société à responsabilité limitée ... établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B-... et représentée par son gérant actuellement en fonctions, dirigée contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 décembre 2012 ayant déclaré non fondée sa réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, tous émis le 18 juillet 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 mai 2013 ;

Vu le mémoire en réplique de la société ... déposée au greffe du tribunal administratif le 12 juin 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ...en sa qualité de gérant de la société ..., et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 février 2014.

---

Par courrier du 7 juillet 2009, le bureau d'imposition Sociétés-Diekirch de l'administration des Contributions directes, ci-après « le bureau d'imposition », sollicita de la part de la société à responsabilité limitée ..., ci-après « la société ... », des explications quant au bénéfice réalisé par cette dernière sur la vente d'un appartement à ....

Par courrier du 20 juillet 2009, la société ... donna suite au courrier précité du bureau d'imposition en y annexant notamment un relevé reprenant le calcul du bénéfice réalisé dans le cadre de cette vente et faisant entre autres état d'une « *facture* ...» portant sur un montant de ...- euros qui serait à déduire du prix de vente de l'appartement.

Par courrier du 22 septembre 2009, le bureau d'imposition sollicita de la part de la société ... la communication de certaines factures dont notamment celle de la société « ...» portant sur un montant de ...- euros.

Par courrier du 17 janvier 2011, le bureau d'imposition s'adressa de nouveau à la société demanderesse pour solliciter encore une fois la communication pour le 8 février 2011 au plus tard de « *la facture de ...au montant de ... €* ».

Le même jour, la société ... informa le bureau d'imposition que malgré plusieurs rappels en ce sens, la société « ...» ne lui aurait pas encore transmis une copie de la facture sollicitée.

Par courrier du 21 février 2011, la société ... transmit finalement au bureau d'imposition une copie de la « *facture ... d'un montant de ...€* ».

Par courrier du 24 février 2011, le bureau d'imposition informa la société ... que « *faute d'une pièce justificative prouvant l'existence respectivement le paiement de la facture de ...au montant de ... € et conformément aux dispositions du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts* », le résultat déclaré par la société demanderesse serait majoré de ...- euros, tout en invitant la société à faire connaître ses observations jusqu'au 7 mars 2011 au plus tard.

Par courrier du 28 février 2011, le bureau d'imposition s'adressa de nouveau à la société demanderesse pour lui faire savoir que comme la pièce qui avait été transmise par elle proviendrait « *d'une ...et non d'une ...*» et qu'elle se rapporterait par ailleurs à l'exercice 2006, le résultat déclaré de la société serait majoré de ...- euros et ce conformément à l'article 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO ».

Par courrier du 7 mars 2011, la société demanderesse prit position par rapport au courrier du bureau d'imposition du 28 février 2011 en insistant sur le fait que la facture litigieuse émanerait bien de la société ... et non pas d'une société ...ou ..., tout en expliquant par ailleurs que du fait que la copie de la facture lui aurait été transmise par téléfax, la lettre « *S* » ne serait manifestement pas correctement sortie sur le papier. La société demanderesse joignit par ailleurs à son courrier une copie du virement de la somme de ...- euros effectué par le gérant, Monsieur ...lui-même, au profit de la société demanderesse le 25 septembre 2006 en expliquant que ce virement devait permettre à la société de payer le montant de ...- euros en liquide à la société .... La société demanderesse insista encore sur le fait que le prix d'acquisition d'un bien comprendrait toutes les dépenses y relatives d'après l'article 25, respectivement 26 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « L.I.R. », et que comme il ressortirait clairement du bilan de 2006 que le montant de ...- euros aurait été payé en 2006, il ferait bien partie du prix d'acquisition déduit du prix de vente en 2007.

Le 18 juillet 2012, le bureau d'imposition Sociétés Nord d'Ettelbruck de l'administration des contributions directes émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2007.

Par courrier du 1er août 2012, la société demanderesse, étonnée de la décision de l'administration de ne pas accepter la déduction de son revenu imposable de la facture de la

société ... d'un montant de ...- euros, sollicita une entrevue avec le préposé du bureau d'imposition en présence de l'une des responsables de la société ..., courrier par rapport auquel le préposé répondit par courrier du même jour en insistant sur le fait que malgré plusieurs rappels en ce sens, une facture officielle n'aurait jamais été remise.

Par courrier du 8 août 2012, la société demanderesse insista sur le fait que la facture officielle de la société ... avait déjà été transmise au bureau d'imposition à plusieurs reprises, mais l'annexa encore une fois à son courrier, tout en sollicitant de nouveau que le bureau d'imposition contacte l'une des responsables de la société ....

Par courrier recommandé du 3 octobre 2012, la société demanderesse introduisit finalement auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation contre les bulletins d'imposition émis par le bureau d'imposition le 18 juillet 2012 au motif que le bureau d'imposition compétent aurait refusé sans raisons valables de déduire la facture de ...- euros de la société ..., tout en reprochant audit bureau de ne pas avoir respecté son devoir d'investigation à décharge du contribuable suivant le § 204 alinéa 1er dernière phrase AO, en insistant plus particulièrement sur le fait qu'elle aurait à maintes reprises proposé sans succès au préposé d'organiser une entrevue avec les responsables de la société ... pour élucider tout doute quant à la réalité du paiement en liquide de la somme de ...- euros.

Par décision du 11 décembre 2012, le directeur prit position y relativement comme suit :

« *Vu la requête introduite le 4 octobre 2012 par le sieur ..., gérant, pour réclamer au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège actuel à L-..., conte les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, tous émis le 18 juillet 2012 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale de l'impôt (AO) ;*

*Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'Etat du 06.02.1996, n°8925 du rôle) ;*

*qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi de les joindre pour y statuer ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir admis une dépense de ... euros ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le bureau d'imposition a majoré le revenu imposable de la réclamante d'un montant de … euros ;*

*que le montant est en relation avec la vente d'un appartement sis à … et concerne, d'une part, le redressement d'intérêts débiteurs de … euros et, d'autre part, l'annulation d'une facture d'une société dénommée «…» de … euros ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;*

*Considérant qu'il y a lieu d'analyser si les montants réintégrés au revenu imposable par le bureau d'imposition constituent des dépenses d'exploitation en vertu de l'article 45 L.I.R. ;*

*Considérant qu'en vertu de ses statuts, la réclamante a pour objet tous travaux de fiscalité directe et indirecte, le conseil en investissements immobiliers, l'achat, la vente, la gérance et la mise en valeur d'immeubles ainsi que toutes activités annexes et préparatoires se rapportant directement et indirectement à son objet ;*

*Considérant que la réclamante ne conteste pas le redressement du montant de 1.800,17 euros en relation avec les intérêts débiteurs ;*

*qu'un montant de … euros a fait l'objet d'une double déduction au niveau des intérêts débiteurs ;*

*qu'un certificat bancaire produit par la réclamante fait état d'intérêts débiteurs de … euros ;*

*qu'il y a donc lieu de confirmer le redressement opéré par le bureau d'imposition de … euros ;*

*Considérant qu'en ce qui concerne le montant redressé du...euros, le bureau d'imposition a notifié en date du 22 septembre 2009 une mesure d'instruction à la réclamante lui demandant entre autres de produire une pièce justificative en relation avec une facture « ...» d'un montant de … euros ;*

*Considérant qu'en premier lieu, la réclamante critique que le bureau d'imposition n'aurait pas respecté son devoir d'investigation et qu'il prétendrait de ne pas avoir reçu la facture litigieuse ;*

*Considérant cependant qu'il ressort du dossier fiscal, d'une part, que le bureau d'imposition a examiné le contenu de la déclaration déposée et a entrepris des investigations conformément aux dispositions du paragraphe 205 AO et, d'autre part, que le bureau d'imposition a eu des doutes quant à la véracité des données comprises dans la pièce fournier par la réclamante ;*

*Considérant qu'en guise de motivation, la réclamante a produit une copie d'un mémoire d'honoraires de ... euros émis en date du 27 septembre 2006 au nom de la réclamante par une personne dénommée « ...» avec siège à L-... ;*

*Que ledit « mémoire d'honoraires » reprend la facturation de « rachat matériaux construction, chaudière et cuisine équipée pour finition appartement » pour...euros, toute taxe sur la valeur ajoute comprise ;*

*Considérant que l'instruction au contentieux a révélé l'existence, d'une part, d'une société anonyme dénommée « ...» avec siège social à L-... et, d'autre part, d'une société anonyme dénommée « ... » avec siège social à L- ... ;*

*Considérant que l'article 76 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales requiert certaines indications sur tous les actes, factures, annonces, publications, lettres, notes de commandes et autres documents émanant de sociétés anonymes ;*

*que pour les sociétés anonymes, ils doivent contenir en dehors de la dénomination sociale, la mention « société anonyme » en toutes lettres ou le sigle « SA » placé immédiatement avant ou après la dénomination sociale, ainsi que les mots « Registre de commerce et des sociétés, Luxembourg » ou les initiales « R.C.S. Luxembourg » suivis du numéro d'immatriculation ;*

*Considérant que s'il existe une société anonyme dénommée « ... » à l'adresse susmentionnée, il n'est pas clair pourquoi le relevé reprenant la détermination du bénéfice en relation avec l'appartement sis à ... reprend la déduction d'une facture «...» ;*

*Considérant que la pièce produite en guise de motivation ne mentionne ni la forme juridique ni l'indication requise relative au registre de commerce et des sociétés ou même le numéro d'identification à la TVA en violation des dispositions légales de la loi concernant les sociétés commerciales et de la loi modifiée concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;*

*Considérant qu'au Grand-Duché de Luxembourg, les dessins d'une entreprise sont protégés par les droits d'auteur ;*

*Considérant qu'en l'occurrence, les éléments graphiques, photographiques et textuels du site immoshine.lu ne correspondent pas à l'entête figurant sur la pièce fournie par la réclamante ;*

*Considérant encore que la réclamante a produit des copies de deux extraits bancaires documentant « la preuve du paiement en liquide de ces ...€ » ;*

*Considérant que même si les deux extraits bancaires documentent le transfert d'une somme d'argent de...euros au compte de la réclamante émanant du compte bancaire du gérant signataire de la requête introductive en date de l'émission du mémoire d'honoraires litigieux, ainsi qu'un prélèvement du même montant du compte bancaire de la réclamante, il n'en reste pas moins que ni le transfert ni le prélèvement sans quittance de la part de l'émetteur de la facture ou du mémoire ne constituent un moyen de preuve concluant pour le paiement du montant litigieux ;*

*Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a refusé la déduction du montant litigieux de...euros ;* (…) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 13 février 2013, la société ... a introduit un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale précitée du 11 décembre 2012.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en ce qu'il tend à la réformation de la décision directoriale déférée, recours qui est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

A l'appui de son recours, la société demanderesse critique la non-déduction par le bureau d'imposition d'un montant de ...- euros qu'elle aurait payé en liquide à la société ... pour du matériel qu'elle aurait racheté à cette société. A cet égard, elle fait tout d'abord valoir qu'on ne saurait lui reprocher la non-conformité de la facture émise par la société ... aux prescriptions légales applicables en la matière. Elle donne ensuite à considérer que la somme de ...- euros aurait été imposée dans le chef de la société ... en 2006, de sorte que cette même somme devrait pouvoir être déduite comme dépense par la société demanderesse.

La société demanderesse admet par ailleurs que le fait qu'il existerait une société du nom de « … » prêterait à confusion, ce qui expliquerait d'ailleurs qu'elle-même se serait déjà trompée dans la dénomination. Elle insiste ensuite sur le fait qu'à la demande expresse de la gérante de la société ..., la somme de ...- euros aurait été payée en liquide à Madame … en présence de son associée, Madame .... Ce serait la raison pour laquelle le gérant de la société demanderesse aurait demandé à plusieurs reprises au bureau d'imposition d'organiser une entrevue afin qu'une des responsables de la société ... puisse confirmer le versement en leur faveur de la somme litigieuse, demandes que le bureau d'imposition aurait toutefois ignorées. Comme le bureau d'imposition n'aurait pas permis à la société demanderesse de prouver ses affirmations, il aurait en tout état de cause agi en violation tant du § 204 alinéa 1$^{er}$ dernière phrase AO que du § 205 alinéa 3 AO.

La société demanderesse reproche par ailleurs à la décision directoriale de s'être bornée à reprendre l'argumentation du bureau d'imposition de Diekirch, sans toutefois avoir procédé à un réexamen intégral de la cause et en ignorant également sa demande en vue de l'organisation d'une entrevue avec les responsables de la société ..., invoquant plus particulièrement dans le chef du directeur une violation du § 243 AO.

Finalement, la société demanderesse sollicite de la part du tribunal d'entendre Madame …, cogérante de la société ..., afin de prouver que ladite société a bien encaissé en liquide la somme de ...- euros.

La société demanderesse a encore annexé à sa requête introductive d'instance une pièce qui serait cette fois-ci la copie de la facture originale qui aurait été émise le 29 septembre 2006 par la société ... et qui est acquittée par ladite société. Elle insiste à cet égard sur le fait qu'il s'agirait là de la copie de la véritable facture payée par elle, en expliquant plus particulièrement que la facture qui a été transmise antérieurement au bureau d'imposition se serait avérée être une copie « *mal faite* » de la facture originale que la société ... aurait préférée faire plutôt que d'aller chercher la véritable facture dans ses archives.

La partie étatique pour sa part se réfère à la décision directoriale en ce qui concerne les motifs de la non-admission d'une dépense de ...- euros tout en insistant sur le fait que la pièce documentant la dépense serait fort douteuse. Il s'agirait en effet d'un mémoire d'honoraires téléfaxé et non signé établi par la société « ...», sis à L-…, datée au 27 septembre 2006 et portant sur un montant de ...- euros. La facture en question ne répondrait par ailleurs pas aux prescriptions les plus élémentaires devant figurer sur une facture conformément à l'article 76 de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales.

La partie étatique donne également à considérer que le paiement de la facture serait lui-même douteux puisque l'affirmation suivant laquelle le montant litigieux aurait été payé en liquide ne serait pas corroborée par les extraits bancaires de la société demanderesse dont il résulterait qu'un montant de ...- euros aurait été prélevé le 26 septembre 2006 et que le même montant aurait été reversé le lendemain sur le compte de la société ....

En ce qui concerne la nouvelle facture invoquée par la société demanderesse au cours de la procédure contentieuse, la partie étatique estime que l'existence même de cette facture prouverait implicitement mais de manière non équivoque que la société demanderesse aurait présenté une « *fausse facture* » aux autorités fiscales, la partie étatique mettant encore en exergue qu'il serait étonnant que cette nouvelle pièce n'ait pas pu être présentée plus tôt alors même qu'elle existerait depuis 2006.

Quoiqu'il en soit, la partie étatique estime que cette nouvelle facture établie cette fois-ci le « *26 septembre 2006* » présenterait également des irrégularités substantielles, notamment en ce qui concerne l'adresse et la date de facturation, de sorte à ne pas devoir être admise comme preuve valable de la dépense litigieuse.

En se basant sur l'article 1341 du Code civil, la partie étatique sollicite encore le rejet de l'offre de preuve telle que formulée par la société demanderesse.

En ce qui concerne plus particulièrement l'existence de deux factures, la société demanderesse explique dans son mémoire en réplique que comme en date du 13 février 2008 elle aurait fait l'objet d'une perquisition en ses locaux, lors de laquelle des classeurs de documents des années 2006 et 2007 auraient été confisqués, elle n'aurait pas pu transmettre au bureau d'imposition de Diekirch une copie de la facture litigieuse au moment où cette copie lui aurait été demandée. Face à la demande du bureau d'imposition, la société demanderesse se serait alors directement adressée à la société ... pour lui demander de lui envoyer une copie de ladite facture, ce que Madame …, co-gérante de la société ..., aurait fait par téléfax le 21 février 2011. La société demanderesse souligne qu'à ce moment-là elle ne se serait pas doutée qu'au lieu d'aller chercher la véritable facture dans ses dossiers, la société ... se contenterait d'en établir une nouvelle. En tout état de cause, la facture authentique serait celle datée au 29 septembre 2006. Cette facture satisferait non seulement presque intégralement aux

prescriptions de l'article 76 de la loi du 10 août 1915, mais elle serait en plus acquittée par Madame ..., co-gérante de la société ....

Pour ce qui est de l'opération de paiement de la facture litigieuse en liquide, la société demanderesse insiste sur le fait qu'avec date valeur au 26 septembre 2006 le gérant, Monsieur ..., aurait prélevé ...- euros du compte de la société pour payer la société ... en liquide le 29 septembre 2006. Pour avoir ces fonds à disposition, Monsieur ... aurait viré le montant de ...- euros de son compte privé sur le compte de la société demanderesse avec date valeur au 27 septembre 2006. La société demanderesse souligne à cet égard que les inscriptions sur les extraits de compte se feraient à une date de valeur favorable pour la banque, à savoir « *-1 jour pour un retrait et + 1 jour pour un versement ou une bonification* ».

Finalement, la société demanderesse insiste sur le fait qu'elle aurait changé de siège social en 2009, transférant son siège d'… à …, ce qui expliquerait également que l'adresse de facturation soit différente d'une facture à l'autre.

Il convient de prime abord de rappeler que le tribunal statue en l'espèce en tant que juge de la réformation ; or, le recours en réformation traduit le choix du législateur de confier au juge administratif la mission de statuer au fond et de refaire l'appréciation en fait et en droit, « *voire de refaire - indépendamment de la légalité - l'appréciation de l'administration* » en se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, de sorte qu'il est irrelevant, dans le cadre d'un recours en réformation, que la décision litigieuse ait été légale et que l'autorité administrative qui en est l'auteur ait agi dans le cadre des pouvoirs qui étaient les siens au moment de la prise de cette décision, dès lors que de l'appréciation du juge du fond, indépendamment, c'est-à-dire sans aucun égard, en faisant abstraction de toute cause d'annulation, « *et même si la situation de droit et de fait ne devait point avoir évolué depuis la prise de la décision* », une autre décision est plus appropriée.

En effet, le juge de la réformation jouit d'une compétence de pleine juridiction, ce qui signifie qu'il « *soumet le litige dans son ensemble à un nouvel examen et qu'il se prononce, en tant que juge administratif,* (....) *sur le fond du litige, ayant la compétence de réformer ou de confirmer les décisions* [de l'autorité administrative] (...), *quel que soit le motif sur lequel [celle-ci] s'est appuyé pour parvenir à la décision contestée.* (...). *Le* [ juge] *n'est dès lors pas lié par le motif sur lequel* [l'autorité administrative] (...) *s'est appuyée pour parvenir à la décision: la compétence de « confirmation » ne peut clairement pas être interprétée dans ce sens. Ainsi, le* [juge] *peut, soit confirmer sur les mêmes ou sur d'autres bases une décision prise par* [l'autorité administrative] (...) *soit la réformer* (...)[1] ».

La mission ainsi circonscrite du juge administratif saisi d'un recours en réformation l'amenant concrètement à toiser l'affaire qui lui est soumise en lieu et place de l'autorité administrative auteur de la décision litigieuse, le tribunal analysera dès lors la situation du demandeur, indépendamment des critiques formulées par celui-ci à l'encontre de la décision ministérielle déférée.

Force est ensuite de constater que si lors de la phase administrative aboutissant à l'établissement des bulletins de l'impôt, la charge de la preuve est partagée entre

[1] Par analogie : Projet de loi réformant le Conseil d'Etat et créant un Conseil du Contentieux des étrangers, Exposé des motifs, Doc. parl., Ch. repr., sess. ord. 2005-2006, n° 51 2479/001, p. 95, cité Comité du contentieux des étrangers, 21 janvier 2012, n° 74280.

l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées, le cas échéant, par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et qu'il incombera par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le demandeur[2], conformément aux dispositions de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant notamment règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, cette preuve pouvant être rapportée par tous les moyens hormis le serment.

La preuve des faits justifiant la déductibilité du montant litigieux de ...- euros appartenant partant en l'espèce à la société ..., il convient de déterminer concrètement quels sont les éléments de preuve susceptibles d'être pris en considération à cet égard dans le cadre du recours sous examen. Le tribunal statuant en tant que juge du fond en la présente matière, il est appelé à apprécier les bulletins déférés quant à leur bien-fondé et à leur légalité, avec le pouvoir d'y substituer sa propre décision, impliquant que cette analyse s'opère au moment où il est appelé à statuer, ce principe impliquant que les deux parties en cause sont autorisées à compléter leurs arguments respectifs en cours d'instance et à les étayer le cas échéant par des pièces nouvelles[3].

Le tribunal constate à cet égard tout d'abord que la société demanderesse verse à l'appui de son recours un document intitulé « mémoire d'honoraires », émis par la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L- …. et portant la date du 29 septembre 2006, dont elle explique qu'il s'agirait de la copie de la facture originale portant sur le montant litigieux de ...- euros dont elle sollicite la déduction. Ce mémoire d'honoraires qui renseigne être adressé à la société ..., avec siège social à L-…, et qui porte sur un montant de ...- EUR, contient en outre la mention manuscrite « *payé comptant le 29.09.2006* » accompagnée d'une signature.

Si la société demanderesse est certes en aveu que le document transmis initialement au bureau d'imposition compétent, à savoir le mémoire d'honoraires daté au 27 septembre 2006 et émis par une société « ...S.A. », s'est avéré ne pas être la copie en bonne et due forme de la facture originale émise par la société ..., mais un certificat émis pour les besoins de la cause par la société ..., il n'en reste pas moins qu'elle explique de manière plausible les raisons d'être de ces deux documents.

Avant tout autre progrès en cause, le tribunal est tout d'abord amené à constater que si dans le relevé annexé par la société demanderesse à son courrier précité du 20 juillet 2009 adressé au bureau d'imposition, elle a certes fait référence à une facture émanant d'une société « ...» dont le montant de ...- euros devait être porté en déduction du prix de vente de l'appartement sis à ..., l'analyse de tous les courriers et pièces versés par la société demanderesse dans le cadre de ses nombreux échanges avec le bureau d'imposition compétent permet de conclure qu'il s'est agi d'une simple erreur matérielle ne portant pas autrement à conséquence, la société demanderesse ayant par la suite à de nombreuses reprises insisté sur le

---

[2] Trib. adm. 24 avril 2003, n° 10300 du rôle, Pas. adm. 2012, v° Impôts, page 719, n° 744.
[3] Trib. adm 1er octobre 1997, n° 9699 du rôle, Pas. adm. 2012, Recours en réformation, n° 15 et autres références y citées, page 974

fait que la société dont émane la facture litigieuse s'appelle bien «... » et que cette dernière est établie et a son siège social à L- ….

Le tribunal relève ensuite que la société demanderesse explique de manière crédible, pièces à l'appui, que le 13 février 2008, lors d'une perquisition par la police judiciaire à son siège social, des classeurs contenant des documents relatifs aux années 2006 et 2007 ont été perquisitionnés, de sorte qu'en septembre 2009, lorsque le bureau d'imposition a sollicité une première fois la transmission de la facture litigieuse, respectivement en janvier 2011, lorsqu'il a réitéré cette demande, elle n'a pas été en mesure de communiquer elle-même la copie dont elle disposait et qu'elle a été obligée de s'adresser directement à la société ... pour obtenir une copie de cette facture.

En ce qui concerne la facture initialement adressée au bureau d'imposition, la société demanderesse explique également de manière plausible que la société ..., au lieu de prendre le temps d'aller rechercher la facture originale pour en faire une copie, a choisi de refaire une nouvelle facture.

Force est à cet égard en effet au tribunal de relever qu'il ressort bien de la pièce numéro 7 versée par la société demanderesse que la « copie non conforme » du mémoire d'honoraires original datée au 27 septembre 2006 a été envoyée par téléfax par Madame ..., co-gérante de la société ..., le 21 février 2011, donc peu après que le bureau d'imposition ait réitéré sa demande de se voir transmettre la facture litigieuse. Cette transmission par téléfax semble d'ailleurs expliquer le fait que la lettre « *S* » ne soit pas lisible dans le logo de la société. En effet, il ressort de la copie du mémoire d'honoraires communiquée en cours de procédure contentieuse que la lettre « ... » dans le logo « … », est rédigée dans une police d'écriture différente de celle dans laquelle sont écrits les mots « ... » et « ... ». Ce constat se trouve d'ailleurs conforté par le fait même qu'il y a un espace assez large entre les mots « ... » et « ...» dans la « copie non conforme » du mémoire d'honoraires original transmise initialement au bureau d'imposition, permettant ainsi de conclure que l'absence de la lettre « *S* » en cet endroit vierge précis semble *a priori* s'expliquer par la mauvaise qualité de la transmission par téléfax.

Par ailleurs, l'adresse de la société demanderesse telle qu'indiquée sur ce document correspond à celle où elle était domiciliée en février 2011 lorsque la société ... lui a transmis la « copie non-conforme » du mémoire d'honoraires original, à savoir à L-…. Or, il n'est pas contesté que lors de l'émission en septembre 2006 de la facture originale, la société demanderesse était domiciliée à L-….

Il ressort encore des pièces versées par la société demanderesse qu'elle n'a été autorisée que le 8 février 2013 à aller consulter les dossiers perquisitionnés en ses locaux. Or, force est de constater qu'après avoir eu accès à ses dossiers, elle a transmis le 13 février 2013 à l'appui du recours sous analyse le document qu'elle qualifie de « *copie de la facture originale émise le 29 septembre 2006* ».

Le tribunal est dès lors amené à conclure qu'il résulte des explications crédibles de la société demanderesse que la pièce numéro 13 annexée au recours sous analyse, à savoir le mémoire d'honoraires émis par la société ... le 29 septembre 2006, doit être considéré comme la copie en bonne et due forme de la facture originale.

Ce constat est d'ailleurs corroboré par le fait que l'adresse de la société demanderesse telle qu'indiquée sur ce document correspond à celle où elle était domiciliée en septembre 2006 lors de l'émission de la facture originale, à savoir à L-….

Par ailleurs, même si la facture originale ne comporte certes pas la mention « *société anonyme* », reproduite lisiblement et en toutes lettres, placée immédiatement avant ou après sa dénomination sociale, tel qu'exigé par l'article 76 de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, force est toutefois de constater que cette mention figure bien lisiblement en bas de la facture et que par ailleurs, toutes les autres prescriptions que les factures émises par une société anonyme doivent remplir conformément à l'article 76 précité ont bien été respectées.

Le tribunal est encore amené à constater que la facture émise le 29 septembre 2006 contient la mention manuscrite « *payé comptant le 29 septembre 2006* », ainsi qu'une signature dont il n'est pas contesté qu'il s'agit de celle de Madame ..., co-gérante de la société ..., corroborant ainsi également les explications de la partie demanderesse suivant lesquelles elle a bien payé le montant de ...- euros en liquide le 29 septembre 2006.

Ce paiement en liquide du montant de ...- euros se trouve par ailleurs confirmé par les explications là-encore plausibles de la société demanderesse suivant lesquelles avec date valeur au 27 septembre 2006, la société demanderesse s'est vue verser à partir du compte privé de son gérant, Monsieur ..., un montant de ...- euros, afin qu'elle dispose de ces fonds et qu'avec date valeur au 26 septembre 2006, la somme de ...- euros a été prélevée du compte de la société afin de payer la société ... en liquide le 29 septembre 2006.

Il ressort en effet des extraits de compte versés par la société demanderesse qu'avec date valeur au 25 septembre 2006, Monsieur ... a effectivement viré un montant de ...- euros sur le compte bancaire de la société demanderesse, versement qui est enregistré sur l'extrait de compte de la société avec date valeur au 27 septembre 2006 et qu'avec date valeur au 26 septembre 2006, un montant de ...- euros a été prelevé du compte de la société. Or, suivant les explications non contestées de la société demanderesse, les inscriptions sur les extraits de compte se font à une date valeur favorable pour la banque, à savoir en déduisant un jour pour un retrait et en ajoutant au moins un jour pour un versement ou une bonification, impliquant ainsi qu'en l'espèce, le montant de ...- euros serait bien arrivé sur le compte de la société demanderesse le 26 septembre 2006 (date valeur 27 septembre 2006) et prelevé dudit compte le 27 septembre 2006 (date valeur 26 septembre 2006).

Aussi, si le bureau compétent et le directeur avaient valablement pu refuser la prise en compte de ce montant de ...- euros au vu des pièces leur soumises, actuellement, au vu de tous les éléments soumis par la société demanderesse, le tribunal, statuant en tant que juge de la réformation, est amené à conclure qu'elle a rapporté à suffisance de droit la preuve du paiement à la société ... du montant litigieux de ...- euros et que par réformation de la décision directoriale entreprise, il y a lieu d'admettre ce montant en tant que dépense d'exploitation et de le déduire du revenu imposable de l'année 2007.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant par réformation, dit qu'il y a lieu d'admettre le montant de ...- euros en tant que dépense d'exploitation et de le déduire du revenu imposable de l'année 2007 de la société ... ;

renvoie l'affaire devant le directeur en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 5 mars 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann                                        s. Marc Sünnen

**Reproduction certifiée conforme à l'original**
Luxembourg, le 5/3/2014
Le Greffier du Tribunal administratif